HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

11 octombrie 2007 *

În cauza C-443/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia), prin Decizia din 28 septembrie 2006, primită de Curte la 27 octombrie 2006, în procedura

Erika Waltraud Ilse Hollmann

împotriva

Fazenda Pública,

în prezența

Ministério Público,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul G. Arestis (raportor), doamna R. Silva de Lapuerta, domnii J. Malenovský și T. von Danwitz, judecători,

* Limba de procedură: portugheza.

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 28 iunie 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru doamna Hollmann, de M. A. Torres, advogado;

— pentru guvernul portughez, de domnii L. I. Fernandes, Â. S. Neves și J. M. Leitão, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul R. Lyal și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 12 CE, 18 CE, 39 CE, 43 CE și 56 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Hollmann, pe de o parte, și Fazenda Pública (autoritățile fiscale portugheze), pe de altă parte, în legătură cu avizul de impunere a veniturilor sale pe anul 2003.

Cadrul juridic

3 Articolul 10 din Codul privind impozitul pe venitul persoanelor fizice (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), aprobat prin Decretul-lege nr. 442/88 din 30 noiembrie 1988, în versiunea ce rezultă din Decretul-lege nr. 198/2001 din 3 iulie 2001 (*Diário da República* I, seria A, nr. 152 din 3 iulie 2001, denumit în continuare „CIRS"), prevede:

„1. Constituie câștiguri beneficiile obținute care, fără a fi considerate venituri dintr-o activitate comercială sau profesională, din capitaluri sau din proprietăți imobiliare, rezultă din:

a) cesiunea cu titlu oneros a drepturilor reale asupra bunurilor imobile și afectarea tuturor bunurilor din patrimoniul privat activității comerciale sau profesionale exercitate în mod individual de către proprietarul acestora;

[…]

4. Beneficiul supus IRS [impozitul pe venitul persoanelor fizice] este constituit:

a) din diferența dintre valoarea obținută și valoarea de achiziție, din care s-a dedus orice parte ce poate fi calificată ca venit din capitaluri, dacă este cazul, în situațiile prevăzute la literele a), b) și c) ale alineatului 1;

[…]"

4 Potrivit articolului 13 alineatul 1 din CIRS, persoanele fizice rezidente pe teritoriul portughez, precum și cele care, deși nu sunt rezidente pe acest teritoriu, obțin acolo venituri, sunt supuse impozitului pe venit.

5 Articolul 15 alineatele 1 și 2 din CIRS prevede că persoanele rezidente pe teritoriul portughez datorează impozitul pentru totalitatea veniturilor lor, inclusiv pentru cele obținute în străinătate, pe când nerezidenții datorează impozitul numai pentru veniturile obținute pe teritoriul portughez.

6 Din prevederile articolului 18 din CIRS rezultă că se consideră venituri obținute pe teritoriul portughez veniturile în legătură cu imobilele situate pe acesta, inclusiv câștigurile ce rezultă din înstrăinarea lor.

7 Articolul 43 alineatele 1 și 2 din CIRS, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 109 B din 27 decembrie 2001 (*Diário da República* I, seria B, nr. 298 din 27 decembrie 2001), prevede următoarele:

„1. Suma veniturilor calificate drept câștiguri corespunde soldului ce rezultă din diferența dintre câștigurile și pierderile înregistrate în același an determinate în conformitate cu articolele ce urmează.

2. Soldul prevăzut la alineatul precedent, referitor la înstrăinările efectuate de rezidenți prevăzute la articolul 10 alineatul 1 literele a), c) și d), indiferent dacă este pozitiv sau negativ, este luat în considerare numai în limita a 50 % din valoarea sa.”

8 În ceea ce privește rezidenții, venitul impozabil rezultă din cumularea veniturilor din diferite categorii obținute în fiecare an și este supus unui barem de cote progresive.

9 Pentru nerezidenți, articolul 72 alineatul 1 din CIRS prevede o cotă specială proporțională de 25 %, care se aplică întregului sold al câștigurilor din proprietăți imobiliare.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

10 Doamna Hollmann este rezidentă în Germania începând din perioada faptelor din acțiunea principală.

11 În 1998, ca urmare a decesului soțului său, doamna Hollmann a moștenit un bun imobiliar situat în Portugalia. Acesteia i-a fost aplicat impozitul pe veniturile din moșteniri și donații la valoarea patrimonială a acestui bun.

12 În 2003, doamna Hollmann a vândut imobilul respectiv și a obținut un câștig de 619 757,46 euro, ce corespunde diferenței dintre valoarea acestei vânzări și valoarea patrimonială supusă impozitului pe veniturile din moșteniri și donații.

13 În avizul de impunere a veniturilor pentru anul 2003, administrația fiscală competentă a luat în considerare întregul câștig realizat de doamna Hollmann pentru a stabili venitul net impozabil al acesteia, adăugând această sumă celorlalte venituri ale sale impozabile în Portugalia.

14 Potrivit administrației fiscale, reclamanta din acțiunea principală nu putea să se prevaleze de prevederile favorabile ale articolului 43 alineatul 2 din CIRS, deoarece era rezidentă într-un alt stat membru al Uniunii Europene decât Portugalia.

15 Doamna Hollmann a contestat în fața Tribunal administrativo e fiscal de Loulé avizul de impunere menționat mai sus. Întrucât acțiunea sa a fost respinsă, doamna Hollmann a atacat respectiva hotărâre.

16 În aceste condiții, Supremo Tribunal Administrativo a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 43 alineatul 2 din [CIRS], care limitează baza de impozitare la 50 % din câștiguri atunci când acestea sunt realizate de persoane rezidente în Portugalia, încalcă articolele 12 CE, 18 CE, 39 CE, 43 CE și 56 CE în măsura în care câștigurile realizate de o persoană care este rezidentă într-un alt stat membru al Uniunii Europene sunt excluse de la beneficiul acestei limitări?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

17 Guvernul portughez și Comisia au exprimat îndoieli în ceea ce privește admisibilitatea întrebării preliminare din cauza modului de redactare a acesteia de către instanța de trimitere.

18 În această privință, trebuie reamintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, chiar dacă nu este de competența Curții să se pronunțe, în cadrul unei proceduri inițiate în temeiul articolului 234 CE, cu privire la compatibilitatea unor norme de drept intern cu normele dreptului comunitar, interpretarea acestor norme naționale fiind de competența instanțelor naționale, Curtea rămâne competentă să furnizeze acestora toate elementele de interpretare din dreptul comunitar care le-ar permite să aprecieze compatibilitatea acestor norme cu reglementarea comunitară (a se vedea Hotărârea din 6 martie 2007, Placanica și alții, C-338/04, C-359/04 și C-360/04, Rep., p. I-1891, punctul 37, și Hotărârea din 9 aprilie 2007, Asociación Nacional de Empresas Forestales, C-295/05, Rep., p. I-2999, punctul 29, precum și jurisprudența citată).

19 În al doilea rând, tot în baza unei jurisprudențe constante, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale, astfel cum este prevăzută la articolul 234 CE, numai instanța națională, care este sesizată cu litigiul și care trebuie să își asume responsabilitatea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor adresate Curții. În consecință, dacă întrebările adresate de către instanțele naționale au ca obiect interpretarea unei prevederi din dreptul comunitar, Curtea trebuie, în principiu, să se pronunțe (a se vedea, în special, Hotărârea Asociación Nacional de Empresas Forestales, citată anterior, punctul 30, și Hotărârea din 17 aprilie 2007, AGM-COS.MET, C-470/03, Rep., p. I-2749, punctul 44).

20 În prezenta cauză, potrivit conținutului literal al întrebării adresate de către instanța de trimitere, se solicită Curții să se pronunțe cu privire la compatibilitatea unei prevederi din dreptul intern, cum este articolul 43 alineatul 2 din CIRS, cu dreptul comunitar.

21 Cu toate acestea, deși Curtea nu poate răspunde la întrebare astfel cum este formulată de instanța de trimitere, nimic nu o împiedică să dea un răspuns util acesteia din

urmă, furnizându-i elementele de interpretare proprii dreptului comunitar care îi vor permite să se pronunțe ea însăși asupra compatibilității dreptului intern cu dreptul comunitar.

22 În consecință, este necesar să se considere că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să clarifice dacă articolele 12 CE, 18 CE, 39 CE, 43 CE și 56 CE se opun unei reglementări naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală, care supune câștigurile ce rezultă din cesiunea unui bun imobil situat într-un stat membru, când această cesiune este efectuată de către un rezident al altui stat membru, unei sarcini fiscale superioare celei care s-ar aplica pentru același tip de operațiune câștigurilor realizate de un rezident al statului în care este situat acest bun imobil.

Cu privire la principiile și libertățile aplicabile

23 Instanța de trimitere se referă în întrebarea sa la articolele 12 CE, 18 CE, 39 CE, 43 CE și 56 CE.

24 Se pune, așadar, problema dacă un contribuabil nerezident care se află într-o situație precum cea a doamnei Hollmann se poate prevala de aceste prevederi.

25 În ceea ce privește articolele 39 CE și 43 CE, din decizia de trimitere rezultă că doamna Hollmann nu a vândut bunul său imobil situat în Portugalia, operațiune care a dus la impozitarea în litigiu din acțiunea principală, nici în scopul exercitării unei activități profesionale pe teritoriul Comunității, nici pentru a se stabili într-un alt stat membru decât Germania pentru a exercita o activitate economică.

26 În privința articolului 18 CE, nu există niciun element în aceeași decizie care să poată duce la concluzia că reclamanta din acțiunea principală a procedat la vânzarea bunului său imobil în vederea exercitării dreptului pe care i-l conferă această prevedere.

27 În consecință, în lumina situației de fapt prezentate de instanța de trimitere, doamna Hollmann nu s-ar putea prevala în prezenta cauză de articolele 18 CE, 39 CE și 43 CE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 octombrie 2006, Comisia/Portugalia, C-345/05, Rec., p. I-10633, punctul 15 și jurisprudența citată).

28 Rezultă din jurisprudență că articolul 12 CE nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul comunitar pentru care Tratatul CE nu conține o normă specială de interzicere a discriminării (a se vedea în special Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții, C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctul 38, și Hotărârea din 26 iunie 2003, Skandia și Ramstedt, C-422/01, Rec., p. I-6817, punctul 61).

29 Or, tratatul conține în special la articolul 56 CE o normă specială de interzicere a discriminării în domeniul referitor la libera circulație a capitalurilor (Hotărârea din 10 ianuarie 2006, Cassa di Risparmio di Firenze, C-222/04, Rec., p. I-289, punctul 99).

30 Având în vedere considerațiile de mai sus, este necesar, așadar, să se stabilească dacă un contribuabil precum doamna Hollmann se poate prevala de prevederile articolului 56 CE.

31 În această privință, rezultă din jurisprudență că o operațiune referitoare la lichidarea unei investiții imobiliare, precum cea în cauză în acțiunea principală, constituie o circulație a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 martie 1999, Trummer și Mayer, C-222/97, Rec., p. I-1661, punctul 24).

32 În consecință, o astfel de operațiune intră în sfera de aplicare a articolului 56 CE și, prin urmare, acesta este temeiul în care trebuie să se examineze întrebarea adresată de instanța de trimitere.

Cu privire la libera circulație a capitalurilor

33 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea în special Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 19, Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 15, și Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 21).

34 Pe de altă parte, articolul 56 CE interzice orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, sub rezerva justificărilor prevăzute la articolul 58 CE.

35 În această privință trebuie arătat că, în privința câștigurilor realizate în urma cesiunii cu titlu oneros a unui bun imobil situat în Portugalia, dispozițiile coroborate ale CIRS prevăd reguli de impunere diferite după cum contribuabilii sunt sau nu sunt rezidenți ai acestui stat membru.

36 Astfel, potrivit articolului 43 alineatul 2 din CIRS, valoarea câștigurilor realizate de rezidenți în urma cesiunii bunurilor imobile în Portugalia este luată în considerare doar în limita a 50 % din aceasta. În schimb, pentru nerezidenți, CIRS prevede că impozitarea câștigurilor realizate în cazul cesiunii acestor bunuri se aplică întregii valori a acestora.

37 Rezultă că, potrivit prevederilor relevante din CIRS, baza de impozitare a câștigurilor realizate nu este aceeași pentru rezidenți și pentru nerezidenți. Astfel, pentru vânzarea aceluiași bun imobil situat în Portugalia, în cazul realizării de câștiguri, nerezidenții sunt supuși unei sarcini fiscale superioare celei aplicate rezidenților și, prin urmare, se găsesc într-o situație mai puțin favorabilă decât aceștia din urmă.

38 Într-adevăr, dacă unui nerezident i se aplică o cotă de 25 % la o bază ce reprezintă totalitatea câștigurilor realizate, luarea în considerare doar a jumătate din baza câștigurilor realizate de un rezident îi permite acestuia din urmă să beneficieze în mod sistematic de o sarcină fiscală inferioară pentru această operațiune, oricare ar fi cota de impozitare a tuturor veniturilor sale, din moment ce, potrivit observațiilor formulate de guvernul portughez, impunerea venitului rezidenților este supusă unui barem de cote progresive conform căruia nivelul cel mai ridicat este de 42 %.

39 Prin urmare, o reglementare națională precum cea în cauză în acțiunea principală are ca efect să facă transferul de capitaluri mai puțin interesant pentru nerezidenți, descurajându-i să efectueze investiții imobiliare în Portugalia și, în consecință, operațiuni aferente acestor investiții, precum vânzarea unui bun imobil.

40 În aceste condiții, este necesar să se constate că prevederea unei baze de impozitare de 50 % pentru câștigurile realizate doar de către contribuabili rezidenți în Portugalia, iar nu și de către contribuabili nerezidenți constituie o restricție privind circulația capitalurilor, interzisă de articolul 56 CE.

41 Trebuie totuși să se examineze dacă această restricție poate fi justificată prin motivele prevăzute la articolul 58 alineatul (1) CE.

42 Din această din urmă prevedere coroborată cu alineatul (3) al acestui articol rezultă că statele membre pot stabili, prin reglementarea națională, o diferențiere între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți, în măsura în care această diferențiere nu constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor.

43 Așa cum s-a constatat deja la punctele 36-38 din prezenta hotărâre, articolul 43 alineatul 2 din CIRS stabilește în esență o inegalitate de tratament fiscal între rezidenți și nerezidenți, prin prevederea unei baze de impozitare diferite în cazul câștigurilor realizate în urma cesiunii unui bun imobil situat în Portugalia.

44 Cu toate acestea, este necesar să se diferențieze tratamentele inegale autorizate în temeiul articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE de discriminările arbitrare interzise de alineatul (3) al aceluiași articol.

45 Or, rezultă din jurisprudență că, pentru ca o reglementare fiscală națională, precum cea în cauză în acțiunea principală, să poată fi considerată compatibilă cu prevederile

din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor, trebuie ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt în mod obiectiv comparabile sau să se justifice printr-un motiv imperativ de interes general (a se vedea Hotărârea Manninen, citată anterior, punctele 28 și 29, Hotărârea din 8 septembrie 2005, Blanckaert, C-512/03, Rec., p. I-7685, punctul 42, și Hotărârea din 19 ianuarie 2006, Bouanich, C-265/04, Rec., p. I-923, punctul 38).

46 În lumina jurisprudenței citate la punctul anterior, este necesar să se examineze, în primul rând, dacă diferența de impozitare a veniturilor, după cum câștigurile ce rezultă din cesiunea unui bun imobil situat în Portugalia sunt realizate de rezidenți sau de nerezidenți, se raportează la situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv.

47 În această privință, guvernul portughez susține că există o diferență de situație între cele două categorii de contribuabili care justifică perfect această diferență de tratament. Limitarea bazei de impozitare la 50 % nu ar putea privi decât rezidenții, întrucât aceștia din urmă sunt supuși unui barem de cote progresive pe venitul lor global. În schimb, nerezidenții ar fi impozitați doar pe veniturile obținute pe teritoriul portughez. În alți termeni, mecanismul prevăzut de o reglementare națională precum cea în cauză în acțiunea principală ar urmări să nu penalizeze rezidenții, care, spre deosebire de nerezidenți, sunt supuși unui impozit progresiv.

48 Pe de altă parte, acesta consideră că diferența de tratament fiscal ce rezultă din aplicarea unei baze de impozitare diferite nerezidenților trebuie coroborată cu sistemul general al impozitului pe venit aplicabil rezidenților și nerezidenților.

49 Prin acest argument, guvernul portughez apreciază că prevederea unei baze de impozitare diferite pentru nerezidenți, în cazul realizării de câștiguri, se justifică ținând

seama de sistemul de impozitare a veniturilor și în special de cota de impozitare diferită aplicabilă rezidenților și nerezidenților. Într-adevăr, pentru primii, venitul impozabil ar rezulta din acumularea de venituri de diferite categorii, așadar, inclusiv câștiguri obținute în fiecare an, supuse unui barem de cote progresive, în timp ce pentru nerezidenți, CIRS prevede o cotă specială proporțională.

50 Este necesar să se arate că, în cauza principală, în primul rând, impunerea câștigurilor ce rezultă din cesiunea unui bun imobil privește o singură categorie de venituri ale contribuabililor, fie ei rezidenți sau nerezidenți, în al doilea rând, aceasta se referă la două categorii de contribuabili și, în al treilea rând, statul membru în care se realizează venitul impozabil este întotdeauna Republica Portugheză.

51 În această privință, trebuie precizat în special, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 38 din prezenta hotărâre, că luarea în considerare a jumătate din baza câștigurilor realizate de un rezident, coroborată cu faptul că impozitarea veniturilor acestuia este supusă unui barem de cote progresive potrivit căruia nivelul cel mai ridicat este de 42 %, duce, în aceleași condiții de taxare pentru un nerezident, la o impozitare mai mare a acestuia din urmă.

52 În aceste condiții, afirmațiile făcute în speță de guvernul portughez nu pot fi acceptate.

53 Rezultă din cele de mai sus că între cele două categorii de contribuabili nu există în mod obiectiv nicio diferență de situație de natură să justifice o inegalitate de tratament fiscal în ceea ce privește impozitarea câștigurilor. Prin urmare, o situație precum cea a doamnei Hollmann este comparabilă cu cea a unui rezident.

54 Rezultă că o reglementare națională, precum cea în cauză în acțiunea principală, instituie un tratament fiscal inegal pentru nerezidenți în măsura în care permite, în cazul realizării de câștiguri, o impozitare mai mare și, în consecință, o sarcină fiscală superioară celei suportate de rezidenți într-o situație în mod obiectiv comparabilă.

55 În al doilea rând, în privința unor justificări întemeiate pe motive imperative de interes general, guvernul portughez invocă necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal național.

56 Rezultă din jurisprudență că necesitatea de a menține coerența unui regim fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților fundamentale garantate prin tratat. Cu toate acestea, pentru ca un argument bazat pe o asemenea justificare să poată fi acceptat, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal vizat și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 40, și Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 62 și jurisprudența citată).

57 În prezenta cauză, guvernul portughez susține că trebuie să se ia în considerare finalitatea și logica sistemului de impozitare în cazul realizării câștigurilor ce rezultă din cesiunea unui bun imobil. În această privință, regimul fiscal în cauză ar avea drept scop să evite penalizarea rezidenților, cu ocazia impozitării câștigurilor, prin aplicarea unei cote progresive în ceea ce îi privește. În esență, ar exista o legătură directă, pentru rezidenți, între avantajul fiscal ce rezultă dintr-o bază redusă la jumătate pentru impozitarea câștigurilor și cota de impozitare progresivă aplicabilă tuturor veniturilor acestora.

58 Or, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 38 din prezenta cauză, avantajul fiscal acordat rezidenților, ce constă într-o reducere cu jumătate a bazei de impozitare a câștigurilor, excedează în orice caz compensării sale, ce constă în aplicarea unei cote progresive pentru impozitarea veniturilor acestora.

59 Prin urmare, nu poate exista o legătură directă între avantajul menționat și compensarea sa printr-o prelevare fiscală determinată.

60 În consecință, este necesar să se considere că restricția ce rezultă din reglementarea fiscală în cauză în acțiunea principală nu poate fi justificată prin necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal.

61 Având în vedere considerentele de mai sus, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală, care supune câștigurile ce rezultă din cesiunea unui bun imobil situat într-un stat membru, în speță Portugalia, dacă această cesiune este efectuată de un rezident al unui alt stat membru, unei sarcini fiscale superioare celei care s-ar aplica pentru același tip de operațiune câștigurilor realizate de un rezident al statului membru în care se situează acest bun imobil.

Cu privire la cheltuielile de judecată

62 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

Articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală, care supune câștigurile ce rezultă din cesiunea unui bun imobil situat într-un stat membru, în speță Portugalia, dacă această cesiune este efectuată de un rezident al unui alt stat membru, unei sarcini fiscale superioare celei care s-ar aplica pentru același tip de operațiune câștigurilor realizate de un rezident al statului membru în care se situează acest bun imobil.

Semnături